

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第33號

上 訴 人 午陽企業股份有限公司

代 表 人 鄭麗芬

訴訟代理人 王健安 律師

吳俊志 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 蔡碧珍

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年9月20日臺中高等行政法院107年度訴字第90號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

一、事實概要：

上訴人民國99年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）498,483,011元及全年所得額8,141,675元，原經被上訴人分別核定營業成本496,983,011元及全年所得額17,999,427元。嗣查得上訴人虛列營業成本49,392,392元，乃第2次核定營業成本447,590,619元，全年所得額67,391,819元，應補稅額8,396,707元，並按所漏稅額8,396,707元處1倍之罰鍰8,396,707元。上訴人不服，申請復查結果，獲追認營業成本21,088,383元及追減罰鍰3,585,025元，上訴人仍表不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

- 1.上訴人係設立於71年10月6日，元陽貿易事業股份有限公司（下稱元陽公司）、川輝興業有限公司（下稱川輝公司）則分別設立於75年6月24日、92年5月1日，設立時間已久，均係有實際營業之公司。因元陽公司、川輝公司與上訴人均屬「午陽集團」下之企業，上訴人之業務，最初係向汽／機車0配件製造廠商採購相關商品後即予以販賣出口，然此類業

01 務競爭激烈、毛利微薄，故於98年間，上訴人改變部分商業
02 模式，將採購之商品予以簡易加工、分類、包裝後出售，如
03 此可以增加商品附加價值並區隔市場，其中包括：提供客戶
04 印刷商標、商品資料服務、將不同型號商品予以分類、包裝
05 成組合包型式，因此需要人力從事加工、包裝程序，而上訴
06 人該等新增工作，即委由元陽公司、川輝公司等公司承攬執
07 行。

08 2.元陽公司、川輝公司代上訴人從事上開加工、包裝業務，執
09 行該等業務所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購，所使用
10 之人力則大多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業
11 執行，且因元陽公司、川輝公司年營業收入淨額及非營業收
12 入合計均在3,000萬元以下，營利事業所得稅結算申報符合
13 財政部擴大書面審核標準，僅需以純益率6%規定申報，不
14 須提供相關進項憑證予稅捐稽徵機關，加以接受代工之家庭
15 式企業均不願開立發票或收據，因此元陽公司、川輝公司雖
16 有上開原材料、人工費用支出，然疏忽未實際取得相關進項
17 憑證，亦就支付薪資費用部分予以申報。

18 3.上訴人確實有進貨事實，確實進口散裝貨品進行加工，有加
19 工人力之需求，被上訴人完全剔除來自川輝公司及元陽公司
20 之進貨成本，容有違法之處。由上訴人進貨廠商、下游包裝
21 廠商之證詞及函覆，可以得知上訴人係進口散裝貨品，交由
22 外包廠商加工後，始得以包裝完成之產品出口，而上訴人欠
23 缺加工設備、人力，無自行加工之可能；準此，上訴人出口
24 貨物既已包裝完整，則不論是否委由川輝、元陽公司加工包
25 裝，必然有委外加工之事實存在，被上訴人指稱上訴人虛列
26 進項成本，亦即否定前開加工事實之存在，於經驗法則上顯
27 有矛盾之處，其認定事實恐有所違誤。

28 4.上訴人自成立以來，包裝產品一直有委外加工之事實，此於
29 臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事案件，107年6月
30 28日審判程序中，證人何日專、侯金水之證詞可以得到肯認
31 。被上訴人認定上訴人虛列進項成本，進而漏稅，認定事實

容有重大錯誤。

5.縱或被上訴人認前開加工並非實際由川輝公司、元陽公司提供，惟委外加工之事實確實存在，則必然有對應之成本，被上訴人不應全數剔除。依納稅者權利保護法第14條第1項及第2項規定，縱或稽徵機關無法實際調查加工成本，所對應之法律效果應為推計課稅，上訴人既係經營汽車零件、百貨批發業，則被上訴人於無法確實調查成本時，則應以推計課稅之方式，以同業淨利率或毛利率核定稅額，始屬合法。

6.如前所述，上訴人並未虛列成本，縱或被上訴人認加工勞務並非川輝公司、元陽公司所提供，亦僅取得非實際交易對象之憑證，並無漏稅事實。既無漏稅結果存在，則不得按所得稅法第110條之規定處以漏稅罰。

7.綜上所述，本件上訴人確實有加工之需求及加工之事實，被上訴人僅以其進貨廠商川輝、元陽為關係企業，且未列報員工薪資成本等事由，而認定其屬虛設行號，連帶剔除所有成本，而未確實調查是否有委由家庭代工加工之事實，容有違反職權調查原則之虞。縱或被上訴人認定該2家公司並非實際進貨對象，然於確有進貨事實之前提下，被上訴人仍應為推計課稅；此外，若上訴人有進貨事實而未取得實際交易憑證，亦屬行為罰而非漏稅罰等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定不利部分）。

三、被上訴人則以：

1.營業成本部分：

A.被上訴人於106年9月22日以中區國稅法一字第1060011326號函，請上訴人提示有利復查之文據資料供核，惟上訴人僅提示日記帳及分類帳供核。依同一漏稅事實營業稅核課確定其無進貨之事實，被上訴人經核對上訴人所提示系爭不實之統一發票、日記帳及分類帳等資料，查得上訴人99年間取得元陽公司及川輝公司開立不實之統一發票銷售額合計49,392,392元，其入帳及虛列營業成本情形如下：

(1)上訴人於99年2月21日取得川輝公司開立之統一發票銷

售額271,656元部分，據上訴人表示係98年12月份進貨，且原上訴人已將此筆進貨金額帳列於98年度「銷貨成本-貿易-國外」科目285,239元（271,656元+進項稅額13,583元；上訴人並於99年度營業成本自行調減13,583元），是第2次核定剔除99年度營業成本271,656元，尚有未洽。

(2)其餘上訴人取得不實之統一發票銷售額49,120,736元（49,392,392元-271,656元）部分，經核上訴人帳列99年度「銷貨成本-貿易-國外」科目6,899,042元及「其他營業成本」科目22,918,550元，合計虛列營業成本29,817,592元（6,899,042元+22,918,550元）。

(3)又查上訴人於營業稅違章查獲日（104年12月16日）前，曾於101年8月間同意原查第1次核定調減營業成本1,500,000元，並於101年10月25日補繳稅款，然被上訴人第2次核定剔除虛報系爭營業成本時，漏未減除前揭上訴人同意調減金額1,500,000元，亦非妥適。

(4)綜上，經重行核算本件應剔除虛報之營業成本28,304,009元（29,817,592元-1,500,000元-上訴人列報98年度營業成本於99年度自行調減13,583元），第2次核定營業成本447,590,619元，復查決定乃予追認21,088,383元（49,392,392元-28,304,009元），變更核定468,679,002元。

B.至上訴人主張本件核課期間應為5年乙節，查稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定「5年」之核課期間，以納稅義務人已在規定期間內「誠實申報」為前提，若納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報之作為義務，而故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定之情形相當，其稅捐之核課期間即為「7年」。本件上訴人之代表人鄭麗芬為元陽及川輝2公司之財務主管，於98年1月起至101年12月間止，明知元陽及川輝2公司無銷貨之事實，竟分別虛開不實之統一發票，

分別交付上訴人等5家營業人充當進貨憑證使用，申報扣抵銷項稅額，其涉嫌以此不正當方法幫助上訴人等營業人逃漏稅捐，觸犯稅捐稽徵法第43條及商業會計法第71條規定等情，業經臺灣臺中地方檢察署檢察官起訴在案。經核上訴人取得系爭不實之統一發票充當進貨憑證並虛報營業成本，已屬故意以不正當方法逃漏稅捐，符合稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，自應適用7年之核課期間。又上訴人係於100年5月31日辦理99年度營利事業所得稅結算申報，則核課期間至107年5月30日屆滿，本件營利事業所得稅核定稅額繳款書係於105年12月12日送達上訴人，並未逾7年核課期間，是上訴人所稱核課期間應為5年，第2次核定補繳營利事業所得稅應撤銷乙節，核無足採。上訴人猶表不服，提起訴願，經財政部訴願決定，持與被上訴人相同論見，予以駁回。

2.上訴人雖仍執詞主張其委請川輝公司及元陽公司為產品進行代工及加工之交易屬實，惟經被上訴人於上訴人同一漏稅事實營業稅案件查核結果：

A.參據元陽公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，該公司自行填報所經營之行業為一般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，財產目錄所列載之固定資產僅有辦公室、運輸設備、電視機及冷氣等項，且其亦未能提示另有委外加工之證明文件，顯見該公司並無足以提供加工勞務之人力及設備。

B.參據川輝公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，該公司自行填報所經營之行業為一般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，且未能提示另有委外加工之相關證明文件。又據該公司之綜合所得稅給付清單資料、衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）及勞動部勞工保險局之查復資料，該公司於前揭違章期間均未列報員

01 工薪資所得，未於健保署成立投保單位，亦未參加勞工保
02 險，足見該公司於系爭期間未僱用員工，自無可能提供勞
03 務予上訴人。

04 C.依元陽公司及川輝公司與上訴人簽訂之承攬加工商品契約
05 書所載，系爭交易為汽機車零件物品之加工，進行如分裝
06 、雷射、雕花、貼紙、打印字等加工項目，約定契約履行
07 地點在元陽公司及川輝公司工廠內為之，惟查元陽公司及
08 川輝公司並無足以提供加工勞務之人力及設備，且該2家
09 公司又未能提供具體加工物品運送及交付紀錄等相關物流
10 證明文件。況川輝公司於100年2月已終止廠址租賃合約，
11 且未另租借其他工廠用地，同年4月間即經廢止工廠登記
12 ，實無場地可從事加工事宜，卻仍開立鉅額加工費之發票
13 予上訴人；又查川輝公司於100年1月1日復與元陽公司簽
14 訂承攬加工商品契約書，川輝公司既主張有承攬上訴人加
15 工業務，卻同時將該業務委由元陽公司加工，並於101年1
16 月1日仍與上訴人簽訂承攬加工商品契約書，實與常情有
17 違，是本件尚難僅憑雙方簽訂之承攬加工商品契約書，即
18 可認定該2家公司有加工事實。

19 D.又元陽公司及川輝公司98年度至101年度進銷金額比例異
20 常，被上訴人曾多次函請元陽公司及川輝公司提示系爭年
21 度帳簿及完整原始憑證供核，惟此2公司僅提示系爭發票
22 影本及明細表等部分資料，且上訴人於本次訴訟復主張該
23 2家公司實際有原材料及人工費用支出，惟因疏忽未取得
24 相關進項憑證，亦未就支付薪資費用部分予以申報云云，
25 顯係推諉之詞，自難認定元陽公司及川輝公司與上訴人之
26 交易屬實。

27 E.另有關金流部分之查核結果，經被上訴人查得川輝公司合
28 作金庫銀行帳戶存摺資金往來明細，其中98年12月開立之
29 發票字軌號碼JU000000000號金額24,150,189元（含稅），
30 係上訴人於98年12月29日及12月31日轉入川輝公司帳戶，
31 且於帳款轉入後，旋於當日即轉入上訴人之負責人鄭麗芬

01 個人帳戶內，其餘交易亦有流入鄭麗芬上開帳戶之情事，
02 且於每日存款結餘數額僅維持在數千元至數萬元間，益徵
03 渠等與上訴人間交易為不實。

04 F. 綜上，被上訴人以上訴人98年4月至101年11月間無進貨事
05 實，取具元陽公司及川輝公司開立不實統一發票銷售額計
06 196,712,034元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報
07 進項稅額，核定補徵營業稅額4,132,188元，並無不合。

08 3. 有關上訴人提示臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事
09 案件之審判筆錄，主張上訴人確實進口散裝貨品進行加工，
10 有加工人力之需求，被上訴人完全剔除來自元陽公司及川輝
11 公司之進貨成本，容有違法之處乙節。查前揭刑事案件審判
12 時所傳喚之證人何日專係「宜群包裝欣業社」負責人，依被
13 上訴人查得「宜群包裝欣業社」99年度營業稅申報銷項去路
14 明細資料所載，「宜群包裝欣業社」99年度開立與上訴人銷
15 項發票金額為1,677,885元，經核對上訴人99年度分類帳，
16 上訴人取具前揭進項發票係帳列會計科目「推銷-出貨-包裝
17 費用」，且上訴人99年度帳列「推銷-出貨-包裝費用」總金
18 額為7,207,811元，被上訴人並未剔除該項包裝費用。次依
19 上訴人所提示「大田興精密實業有限公司」開立與上訴人銷
20 項發票資料，經核對上訴人99年度分類帳，上訴人99年度支
21 付「大田興精密實業有限公司」加工費計1,147,635元，係
22 帳列會計科目「其他營業成本」，被上訴人亦未剔除該項加
23 工費用，是被上訴人並未否認上訴人之成品有加工、包裝之
24 需求，上訴人前揭主張，容有誤解。

25 4. 本件爭點並非證明上訴人成品是否有加工、包裝之需求，而
26 在於上訴人向元陽及川輝等2公司取具渠等虛開之不實進貨
27 憑證，所表彰之交易是否確有進貨事實並支付價款之情事：

28 A. 上訴人雖於本次訴訟另主張前揭2公司係委由家庭代工執
29 行，現實上無法取得加工證明等情，惟依上訴人所附之審
30 判筆錄第15頁以下，證人侯金水表示其任職元陽公司，找
31 鄰近眷村的歐巴桑大約50、60人幫忙代工云云，倘若侯金

水說詞屬實，則依上訴人99年12月31日取具元陽公司開立之品名「加工及系統整合」進項發票金額23,000,000元，換算家庭代工每人年平均所得高達460,000元（23,000,000元÷50人），遠遠高於元陽公司99年度員工6人（其中賴孟志薪資23,500元、鄭建章薪資198,000元、鄭明珠薪資112,749元、侯金水薪資270,000元、邱永基薪資12,000元、曾資涼薪資12,000元）之薪資，亦與侯金水所稱家庭代工之歐巴桑表示「賺一個手工，也沒多少錢，如果要報稅，就不要做了」有違。另倘加計上訴人取具川輝公司部分之進項發票金額26,392,392元，換算家庭代工每人年平均所得高達987,847元【（23,000,000元+26,392,392元）÷50人】，顯不符合常理。

B. 況查上訴人於107年5月15日行政變更訴之聲明暨準備（一）狀第2頁主張，以出口品項OIL SEAL為例，出口時包裝完成之產品OIL SEAL係經封口包裝，必須有設備「自動包裝機」始能辦到，因上訴人之財產目錄並無自動包裝機設備，故有委外加工之必要等情，經核上訴人檢附審判筆錄第7頁以下，證人何日專係「宜群包裝欣業社」負責人，其表示有購買自動包裝機，主要承接上訴人汽車零件的包裝工作云云，且查上訴人99年度支付「宜群包裝欣業社」包裝費1,677,885元，支付「大田興精密實業有限公司」加工費1,147,635元，均經被上訴人核認在案。對照前述證人侯金水證稱其找鄰近眷村的歐巴桑大約50、60人幫忙代工，不需要機器等情，同一年度僅提供封口機或釘書機簡單包裝，技術難度不高等勞務，須支付加工費高達23,000,000元（元陽公司）及26,392,392元（川輝公司），而提供上訴人機器包裝勞務之「宜群包裝欣業社」或「大田興精密實業有限公司」，卻僅須支付加工、包裝費1,677,885元及1,147,635元，上訴人主張實與常情不符，顯無足採。

C. 綜上，上訴人於本次訴訟僅係執詞主張其所進貨之原料為

散裝，必須封口包裝，並由手工貼上雷射防偽標籤，始為出口之品項，惟查此部分之加工包裝成本，經上訴人以會計科目「推銷－出貨－包裝費用」、「推銷－出貨－加工費用」及「其他營業成本」列帳，且被上訴人並未剔除前揭相關費用，已如前述。至上訴人向元陽及川輝等2公司取具渠等虛開之不實進貨憑證，虛列營業成本部分，上訴人雖另稱係委由家庭代工執行，現實上無法取得加工證明等情，惟經被上訴人就上訴人所提事證查核，並徵諸經驗法則，仍難認渠等間有交易事實。

5. 罰鍰部分：

A. 上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，原經被上訴人以其虛列營業成本49,392,392元，致漏報所得額49,392,392元及所得稅額8,396,707元，按所漏稅額8,396,707元處1倍罰鍰8,396,707元。本件既經復查變更核認上訴人無進貨事實虛列營業成本28,304,009元，經重行核算上訴人漏報所得額28,304,009元及所得稅額4,811,682元，違章事證明確，已如前述。上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與元陽公司及川輝公司無進貨事實，猶持渠等公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得額，核其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意为之，自應論罰。上訴人未於裁罰處分核定前以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，應按所漏稅額4,811,682元處1倍罰鍰4,811,682元，原處罰鍰8,396,707元，復查決定乃予追減3,585,025元，變更核定4,811,682元。上訴人猶表不服，提起訴願，經財政部訴願決定，持與被上訴人相同論見，予以駁回。

B. 本件上訴人為所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，猶持元陽公司及川輝公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得額，經核其違章行為，顯係明知有意使其發生，或已預見其發

生且縱容其發生，應屬故意為之，自應論罰。

C.依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法第110條第1項之規定，經查屬故意有所得稅法第110條第1項漏報或短報應申報課稅之所得額者，處所漏稅額1倍之罰鍰，本件經審酌上訴人於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，爰按所漏稅額4,811,682元處1倍罰鍰4,811,682元，經核係已考量上訴人違章情節而為適切之裁罰，洵屬適法允當等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以爭點：本件上訴人是否有加工事實？上訴人主張因加工所支付之成本是否為真實？

1.前提事實：

A.上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本498,483,011元及全年所得額8,141,675元，原經被上訴人核定營業成本496,983,011元及全年所得額17,999,427元。嗣查得上訴人虛列營業成本49,392,392元，乃第2次核定營業成本447,590,619元，全年所得額67,391,819元，應補稅額8,396,707元，並按所漏稅額8,396,707元處1倍之罰鍰8,396,707元。

B.上訴人不服，申請復查結果，上訴人於99年2月21日取得川輝公司開立之統一發票銷售額271,656元部分，據上訴人表示係98年12月份進貨，且上訴人已將此筆進貨金額帳列於98年度「銷貨成本-貿易-國外」科目285,239元（271,656元+進項稅額13,583元，上訴人並於99年度營業成本自行調減13,583元；其餘上訴人取得不實之統一發票銷售額49,120,736元（49,392,392元-271,656元）部分，經核上訴人帳列99年度「銷貨成本-貿易-國外」科目6,899,042元及「其他營業成本」科目22,918,550元，合計虛列營業成本29,817,592元（6,899,042元+22,918,550元，）。

01 C.又上訴人於營業稅違章查獲日（104年12月16日）前，曾
02 於101年8月間同意原查第1次核定調減營業成本1,500,000
03 元，並於101年10月25日補繳稅款，然被上訴人第2次核定
04 剔除虛報系爭營業成本時，漏未減除前揭上訴人同意調減
05 金額1,500,000元。是被上訴人採有利上訴人之方式，剔
06 除上訴人自行調減及帳列非屬營業成本部分，經重行核算
07 本件應剔除虛報之營業成本28,304,009元（29,817,592元
08 - 1,500,000元 - 上訴人列報98年度營業成本於99年度自
09 行調減13,583元），第2次核定營業成本447,590,619元，
10 復查決定乃予追認21,088,383元（49,392,392元 - 28,304
11 ,009元），變更核定營業成本468,679,002元及追減罰鍰3
12 ,585,025元。

13 2.上訴人所提證據不足以證明其有加工事實，上訴人未善盡其
14 申報及提示之協力義務，被上訴人依調查所得之資料認定為
15 虛報營業成本，並無違誤：

16 A.依上訴人與川輝公司及元陽公司承攬加工商品契約書所載
17 川輝公司及元陽公司承攬項目為分裝、雷射、雕花、貼紙
18 、打印字等加工業務，約定契約履行地點在川輝公司及元
19 陽公司工廠內為之。但依一般常理推斷，上訴人交付川輝
20 公司及元陽公司加工物品及加工所需材料，理應有該等公
21 司完成加工品之品項、數量、計價方式及請款資料單交付
22 予上訴人，以作為請領加工費之憑據，然上訴人均未能提
23 供具體加工物品運送及交付紀錄等相關物流證明文件供核
24 ，即有疑義。又依據川輝公司98年度至101年度營利事業
25 所得稅結算申報資料，該公司自行填報所經營之行業為一
26 般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣
27 業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，上訴人復
28 未能提示其另有委外加工之相關證明文件供核。又據該公
29 司之綜合所得稅給付清單資料、健保署及勞動部勞工保險
30 局之查復資料，該公司於前揭違章期間均未列報員工薪資
31 所得，未於健保署成立投保單位，亦未參加勞工保險，可

見該公司於系爭期間應未僱用員工，自無可能提供勞務予上訴人。另依據元陽公司98年度至101年度營利事業所得稅結算申報資料，該公司自行填報所經營之行業為一般汽車零件、百貨批發業，其營業成本明細表亦列報買賣業之進銷成本，並未列報勞務成本或加工成本，財產目錄所列表載之固定資產僅有辦公室、運輸設備、電視機及冷氣等項，並無前揭分裝、雷射、雕花、貼紙、打印字等加工所應使用之機台，而上訴人復未提示其另有委外加工之證明文件，顯見該公司並無足以提供加工勞務之人力及設備。被上訴人主張於原查及復查階段，屢次函請上訴人提供有利事證供核，為上訴人所不爭執。又被上訴人於106年9月22日以中區國稅法一字第1060011326號函，請上訴人提示98年度至100年度帳簿、憑證、商品進銷存明細表及有關文據，以及與元陽公司、川輝公司之合約書、訂購單、報價單、簽收單、運送單、交貨驗收紀錄等交易證明文件及加工明細表（含加工項目、數量、單價、金額等）暨收（付）價款證明文件等資料供核，惟上訴人僅提示日記帳及分類帳供核，並未進一步提供相關憑證及具體加工物品運送、交付紀錄等相關物流證明文件供核。是本件自難僅憑上訴人上開主張雙方簽訂之承攬加工商品契約書，即可認定川輝公司及元陽公司有從事承攬加工及勞務提供之事實。

B. 又上訴人提起復查及訴願，經被上訴人及訴願機關以上訴人係經營汽車零件、百貨批發業，銷售性質核屬買賣業，其既未能說明其進銷貨間需從事加工整合之作業為何，又未能提出其確有委外加工之證明，以實其說等由駁回後，上訴人於提起行政訴訟後，始主張「元陽公司、川輝公司代原告（即上訴人）從事上開加工、包裝業務，執行該等業務所需耗材均由元陽公司、川輝公司採購，所使用之人力則大多為臨時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行。」等云，並提出證人即宜群包裝欣業社負責人何日專、元陽公司前員工侯金水（即上訴人代表人配偶賴富源之

妹婿)在另案臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事案件之審判筆錄為證。經查，依川輝公司及元陽公司98年1月至101年12月、98年12月至101年12月間之進項來源明細表(排名前20名)、銷項去路明細表等資料顯示，川輝公司進項金額29,522,851元，但銷項高達115,587,382元；另元陽公司進項金額23,264,750元，但銷項高達108,033,928元。前者進貨金額約占銷貨金額比例25%，後者約占22%，進銷貨申報之金額差距相當大，顯與一般交易常情不符。縱使有上訴人所稱確有川輝公司與元陽公司委外家庭代工廠包裝，因支付之勞務費用未入進貨費用申報情事，但其未有相關帳冊憑證，且未取得相關外部憑證，亦難實其說。

C.再者，有關金流部分之查核結果，經被上訴人查得川輝公司合作金庫銀行帳戶(帳號：00000000000000)存摺資金往來明細，其中98年12月開立之發票字軌號碼JU00000000號金額24,150,189元(含稅)，係上訴人於98年12月29日及12月31日轉入川輝公司帳戶，且於帳款轉入後，旋於當日即轉入上訴人之負責人鄭麗芬個人帳戶內。其餘交易亦有上訴人以EDI電子轉帳方式匯入之款項，隨即於同日又以EDI轉帳方式提領出去，流入鄭麗芬帳戶之情事，且於每日存款結餘數額僅維持在數千元至數萬元間。此外，川輝公司於99年12月31日開立一筆3,150,000元(含稅)之銷貨發票予上訴人，項目為加工及系統整合，同樣調查川輝公司之帳戶，於100年3月7日以無摺轉存3,150,000元，並於同日以EDI提領3,150,000元流入鄭麗芬帳戶內。另元陽公司於99年度僅開立99年12月31日之發票字軌號碼QU00000000號金額24,150,000元(含稅)統一發票，品名為加工及系統整合，上訴人係於100年3月7日將全額轉入元陽公司合作金庫銀行帳戶(帳號：101024)，且於帳款轉入後，旋於當日即全數提領一空，與一般公司將帳款留下週轉運用之常情有違。且上訴人既稱係委外家庭代工廠包

01 裝之加工費用，為何是集中在年底請款開立統一發票，未
02 見上訴人合理說明，亦有疑義。依照上開說明，益徵上訴
03 人與川輝公司及元陽公司間之交易應非屬實。

04 D. 至於上訴人所提出證人何日專、侯金水在另案臺灣臺中地
05 方法院106年度訴字第353號刑事案件之審判筆錄記載，證
06 人侯金水表示其任職元陽公司，找鄰近眷村的歐巴桑大約
07 50、60人幫忙代工云云，倘若其證詞屬實，依上訴人99年
08 12月31日取具元陽公司開立之品名「加工及系統整合」進
09 項發票金額23,000,000元，換算家庭代工每人年平均所得
10 高達383,333元（23,000,000元÷60人），遠遠高於元陽
11 公司99年度員工6人（其中賴孟志薪資23,500元、鄭建章
12 薪資198,000元、鄭明珠薪資112,749元、侯金水薪資270,
13 000元、邱永基薪資12,000元、曾資涼薪資12,000元）之
14 薪資，亦與侯金水所稱家庭代工之歐巴桑表示「賺一個手
15 工，也沒多少錢，如果要報稅，就不要做了」之情狀有違
16 。若再加計上訴人取具川輝公司部分之進項發票金額26,3
17 92,392元，換算家庭代工每人年平均所得則高達823,206
18 元【（23,000,000元+26,392,392元）÷60人】，更不
19 符合常理。而證人侯金水為上訴人代表人鄭麗芬配偶賴富
20 源之妹婿，其證詞內容有所偏頗，非無可能，是證人侯金
21 水之前揭證詞不能遽予採信。至於上訴人檢附審判筆錄記
22 載證人何日專之證詞，該證人係「宜群包裝欣業社」負責
23 人，其表示有購買自動包裝機，主要承接上訴人汽車零件
24 的包裝工作云云。然查，本件被上訴人並未完全否認上訴
25 人之成品有加工、包裝之需求，依被上訴人查得「宜群包
26 裝欣業社」99年度營業稅申報銷項去路明細資料所載，「
27 宜群包裝欣業社」99年度開立與上訴人銷項發票金額為1,
28 677,885元，經核對上訴人99年度分類帳，上訴人取具前
29 揭進項發票係帳列會計科目「推銷-出貨-包裝費用」，且
30 上訴人99年度帳列「推銷-出貨-包裝費用」總金額為7,20
31 7,811元，被上訴人並未剔除該項包裝費用；另上訴人甲

證13所提示「大田興精密實業有限公司」開立與上訴人銷項發票資料，經核對上訴人99年度分類帳，上訴人99年度支付「大田興精密實業有限公司」加工費計1,147,635元，係帳列會計科目「其他營業成本」，被上訴人亦未剔除該項加工費用。是上訴人所舉證人即「宜群包裝欣業社」負責人何日專之證詞及該商號所開立之銷項發票，並不能為有利上訴人事實之認定。而上訴人甲證13所提出「豪奏億企業社」開立與上訴人銷項發票資料，皆係98年度，並非系爭99年度之交易（其中99年6月21日之銷項發票業經辦理銷貨退回），自無法為有利上訴人事實之認定依據。再者，經對照前揭證人侯金水證述其找鄰近眷村的歐巴桑大約50至60人幫忙代工，不需要機器，同一年度僅提供封口機或釘書機簡單包裝，技術難度不高等情，須支付系爭加工費高達23,000,000元（元陽公司）及26,392,392元（川輝公司），但提供上訴人機器包裝勞務之「宜群包裝欣業社」或「大田興精密實業有限公司」，卻僅須支付加工、包裝費1,677,885元及1,147,635元，衡諸常情，顯非合理。

E.況且，上訴人代表人鄭麗芬之配偶賴富源為上開元陽、川輝等2家公司實際負責人，而上訴人代表人鄭麗芬亦為上開元陽、川輝等2家公司財務主管，負責財務及稅賦事宜。而2人因涉及明知營業人應依銷售貨物或勞務之實際情況，據實開立統一發票，竟共同基於填製不實會計憑證及幫助他人逃漏稅捐之犯意聯絡，於98年1月起至101年12月間止，明知元陽、川輝等2家公司無銷貨之事實，竟分別虛開銷售額分別合計108,033,928元、115,058,548元之不實統一發票17紙、61紙，分別交付予訴外人永大數位動力股份有限公司等3家營業人及上訴人等2家營業人充當進貨憑證使用，並由各該營業人全數或部分提出申報扣抵銷項稅額，致幫助他人逃漏營業稅額計5,401,697元、5,752,705元等情，經臺灣臺中地方檢察署檢察官偵查後，認為觸

01 犯商業會計法第71條、稅捐稽徵法第43條第1項等罪嫌，
02 經檢察官提起公訴，有該署105年度偵字第27734號起訴書
03 在卷可稽。

04 F.本件上訴人主張其所進貨之原料為散裝，必須封口包裝，
05 並由手工貼上雷射防偽標籤，始為出口之品項，惟此部分
06 之加工包裝成本，經上訴人以會計科目「推銷－出貨－包
07 裝費用」、「推銷－出貨－加工費用」及「其他營業成本
08 」列帳，且被上訴人並未剔除前揭相關費用，已如前述。
09 然上訴人向川輝公司及元陽公司取具虛開之不實進貨憑證
10 ，虛列營業成本部分，其雖另稱係委由家庭代工執行，現
11 實上無法取得加工證明等云，惟此經就上訴人所提事證查
12 核，並非符合經驗法則及論理法則，故難認上訴人與川輝
13 公司及元陽公司間確有前揭加工之交易事實。從而，被上
14 訴人以原上訴人99年間無進貨事實，取具元陽公司及川輝
15 公司開立不實統一發票，經重行核算本件應剔除虛報之營
16 業成本28,304,009元（29,817,592元－1,500,000元－上
17 訴人列報98年度營業成本於99年度自行調減13,583元），
18 第2次核定營業成本447,590,619元，並於復查決定變更核
19 認上訴人無進貨事實虛列營業成本28,304,009元，乃予以
20 追認21,088,383元（49,392,392元－28,304,009元），變
21 更核定營業成本為468,679,002元，漏報所得額28,304,00
22 9元及所得稅額4,811,682元，被上訴人依職權調查事實適
23 用法律，經核並無不合，上訴人訴稱被上訴人未依納稅者
24 權利保護法第11條第1項規定，對稅捐構成要件事實善盡
25 職權調查義務云云，容屬其主觀認知，委非可採。

26 3.上訴人係屬故意持不實統一發票作為進項憑證，虛增營業成
27 本，致短漏報所得額，罰鍰並無違誤：

28 原上訴人99年度營利事業所得稅結算申報，原經被上訴人以
29 其虛列營業成本49,392,392元，致漏報所得額49,392,392元
30 及所得稅額8,396,707元，按所漏稅額8,396,707元處1倍罰
31 鍰8,396,707元，嗣經被上訴人以復查決定變更核認上訴人

無進貨事實虛列營業成本28,304,009元，經重行核算原上訴人漏報所得額28,304,009元及所得稅額4,811,682元，已如前述，自有違章漏稅之事實。而上訴人為實施商業會計法之營利事業，明知與元陽公司及川輝公司無進貨事實，猶持渠等公司開立之不實統一發票，作為進項憑證，虛增營業成本，致短漏報所得額，核其違章行為，顯係明知有意使其發生，應屬故意为之，自應論罰。被上訴人乃依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法第110條第1項之規定，認定上訴人係屬故意为所得稅法第110條第1項短漏報應申報課稅之所得額，且審酌上訴人於裁罰處分核定前，未以書面承認違章事實，及表示願意繳清稅款、罰鍰，乃按所漏稅額4,811,682元處1倍罰鍰4,811,682元，原處罰鍰8,396,707元，以復查決定追減3,585,025元，變更核定4,811,682元，經核係已考量上訴人違章情節而為適切之裁罰，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂為不法。

4. 本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經原審法院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

五、上訴人上訴意旨略以：

1. 原判決逕認上訴人未盡協力義務為由，否認其委託元陽公司、川輝公司加工之事實存在。就上訴人已證明有加工需求，應由「被上訴人」（上訴人誤繕為「上訴人」）負責舉證證明加工內容不存在部分未加審酌，顯有行政訴訟法第235條第2項判決違背法之違法。且對上訴人所提之證明，其判決亦有違背論理法則及經驗法則之違法，且該法律見解實具有原則之重要性：

- A. 上訴人已於另案刑事案件聲請傳喚證人侯金水、何日專及相關證據證明有加工之需求，若稽徵機關欲否認前開事實，自應盡其職權調查義務，並提出證據證明委外加工事實不存在。被上訴人未盡此等義務，而原審法院竟逕認其已

盡職權調查義務，其判決適用法規，顯有不當。

B.關於原判決以元陽公司、川輝公司之進貨金額均僅佔銷貨金額之25%、22%，認定與交易常情不符。此等理由，證人侯金水已證稱該等商品加工係委由家庭代工為之，原審仍再以此否定交易事實，顯有違背論理法則。

C.原審法院既不否認有加工之事實，對於被上訴人質疑上訴人無法自力完成加工之情事又未加審酌。如此前提下認定上訴人無本件爭執之進項，則該等加工事實又係如何完成？可知原審理由多有判決違背論理法則、經驗法則之處，且判決理由有所不備，係屬有原則重要性之判決違背法令。

2.上訴人確實無加工能力，且有加工需求之情事，被上訴人及原判決均未否認，惟遽以：「不足以證明元陽、川輝有加工」，即認定無加工情事，對上訴人所提多項證明有加工之事實不加審酌，非但判決違背法令、違反論理法則與經驗法則，並有判決不備理由因而違背法令之處：

A.原判決僅以元陽公司及川輝公司之加工費遠高於宜群包裝欣業社及大田興精密實業有限公司，即認為委託代工不合理，其論理與結論間欠缺關連性，判決顯違經驗法則、論理法則，且對於上訴人於原審主張之「把貨分給50、60個歐巴桑，是帶回去全家加工，因此實際上是50、60戶」部分未加審酌，有判決不備理由之違法。

B.豪奏億企業社及大田興精密實業有限公司提供之憑證，均為98年至101年，且提供證據調查之目的，係為說明「上訴人進口之貨物係屬散裝」，證人何日專於另案之陳述，亦係為說明代工事實存在。原判決顯然誤認前開證據所欲證明之代證事實，論理法則有所違誤，且判決理由前後矛盾，容有違背法令之處。

3.上訴人已於言詞辯論程序中主張本件確實有進貨事實，縱或法院認定不應由元陽公司、川輝公司取具，惟進貨之事實確實存在，則並無虛報進項導致漏稅結果，自不得處所得稅法

第110條之漏稅罰。原審未慮及此，仍逕以所得稅法第110條第1項裁罰，容有適用法令不當及判決不備理由之違法，且有原則之重要性。

- 4.另按行政訴訟法第177條第1項規定，本件另案臺灣臺中地方法院106年度訴字第353號刑事案件仍在訴訟中，持續調查證據及傳訊證人。為避免重複調查證據以至於徒增司法成本，爰請求裁定停止訴訟程序等語。

六、本院按：

1.上訴爭點之確定：

A.原因事實與爭議經過：

針對上訴人99年度營利事業所得稅之報繳，徵納雙方有以下之爭議產生（其餘核定項目至目前為止，兩造已無爭議，不在本案爭點範圍），爭議內容及經過如下所述：

- (1).上訴人列報（已扣除其自行調減與經協議後扣減之部分）全部營業成本中，有28,304,009元遭被上訴人剔除。

剔除理由則如下述：

- (A).被上訴人透過營業稅違章案件之追查，發覺上訴人有以下「取自元陽公司與川輝公司、被懷疑為不實」之進項憑證（統一發票），所載（不含稅之）銷售額（即上訴人之進貨金額）共計49,392,392元。上訴人並全部列報為計算其營利事業所得稅之營業成本。

a.由元陽公司開立之進項統一發票1張，所載銷售金額為23,000,000元。

b.由川輝公司開立之進項統一發票多張，所載銷售額共計為26,120,736元。

c.由川輝公司於99年2月21日開立之進項統一發票1張、銷售額為271,656元（事後查明上訴人列報為98年之營業成本，故與本案無涉）。

- (B).被上訴人因此發動查核，查核結果認定：前開疑似不實之多張進項統一發票，就上訴人99年度之營利事業所得稅額計算，僅有前述a、b部分內容有不實之處（

01 c部分實際列報在98年度，與本案爭點無涉）。實際
02 虛增之上訴人99年度稅捐週期「營業成本」金額，則
03 為28,304,009元。細項內容及計算過程如下所述：

04 a.「銷貨成本-貿易-國外」科目項下6,899,042元。

05 b.「其他營業成本」科目項下之22,918,550元。該筆
06 金額又可再細分為：

07 (a).支付予元陽公司者，其金額為4,736,800元。

08 (b).支付予川輝公司者，其金額為18,181,750元。

09 c.以上2筆金額共計為29,817,592元（6,899,042+22,
10 918,550=29,817,592）。

11 d.但上訴人事前曾同意調減原申報營業成本中之1,50
12 0,000元部分，復曾主動自行調減原申報之營業成
13 本13,583元。此2筆金額應從不實列報之營業成本
14 金額中扣除，故其不實申報而虛增之營業成本金額
15 為28,304,009元（29,817,592-1,500,000-13,583=
16 28,304,009）。

17 (C).被上訴人因此依其對前開爭議之認定結論，結合兩造
18 所不爭執之其餘課稅要件事實，對上訴人99年度營利
19 事業所得稅之核課事項，作成補稅及裁罰處分。

20 (2).上訴人則堅稱該2筆營業成本支出為真正，而認補稅及
21 裁罰處分均有錯誤，一併循序提起行政爭訟。但經原判
22 決駁回其提起之處分撤銷訴訟（補稅及裁罰處分均包括
23 在內），因此提起本件上訴。

24 B.原判決駁回上訴人本件行政訴訟之理由論述及上訴意旨對
25 原判決之具體指摘，均詳前述，於此不再贅言。以下僅摘
26 要說明原判決之主要法律論點及上訴人對應指駁之核心意
27 見如下。

28 (1).原判決論述理由之概要說明：

29 (A).上訴人主張「該等成本支出，係用於『對外銷售汽機
30 車零配件產品』之加工、包裝事務。為銷售產品到達
31 可供銷售狀態，必然會發生之支出」等情。即應在稅

- 01 捐機關調查過程中，對「產品之加工需求及加工內容
02 」等事項，盡其協力義務。
- 03 (B).但基於下述客觀情事，顯見上訴人未盡此協力義務，
04 以致無法使法院對前開成本支出之真實性及必要性，
05 形成「可能為真」之心證。
- 06 a.上訴人無法提供「曾將在製產品送至元陽公司或川
07 輝公司加工」之書面記錄（例如簽收單、運送單、
08 交貨驗收紀錄、加工明細表、收付價款證明文件）
09 等資料供核。
- 10 b.川輝公司之所得稅申報資料與勞工福利管理資料，
11 均無法證明該公司有僱用自然人，而有提供加工勞
12 務之可能。
- 13 c.元陽公司之所得稅申報資料，也無法證明其有提供
14 上訴人特定加工事項（例如對在製產品為分裝、雷
15 射、雕花、貼紙、打印字等工作）。
- 16 d.上訴人雖主張「前開加工、包裝業務，所需耗材由
17 元陽公司、川輝公司自行採購，使用人力則多為臨
18 時工，部分工作亦復轉交其他家庭式企業執行」等
19 情，但其此等主張，基於下述理由說明，有諸多不
20 合常理之處。
- 21 (a).所述事實內容缺乏佐證。
- 22 (b).而元陽公司、川輝公司等2家公司營業額，銷項
23 金額遠高於進項金額，不符社會常態法則。
- 24 (c).上訴人因進貨所給付元陽公司、川輝公司之價款
25 ，有「回流」跡證（回流至上訴人負責人帳戶）
26 。或全數提出，不留任何餘款供元陽公司、川輝
27 公司營業週轉使用。
- 28 (d).所謂「委外找家庭代工」一節，如依與上訴人負
29 責人有親屬關係之元陽公司前員工侯金水之證詞
30 內容，代工者之平均所得不合常理。
- 31 (e).上訴人銷售產品之包裝代工，可以藉由機器，以

01 低成本之方式完成。上訴人實際上也有委請他人
02 以機器包裝「準備上市銷售產品」之事實，對
03 應之營業成本也經被上訴人准予核實認列。卻支
04 付高價委請元陽公司、川輝公司再轉包予自然人
05 而以「人工」方式從事前述加工、包裝業務。
06 顯有違常理。

07 e.此外元陽公司、川輝公司等2家公司之實際負責人
08 賴富源，則為上訴人負責人之配偶。而上訴人負責
09 人鄭麗芬亦兼元陽公司、川輝公司等2家公司之財
10 務主管。且其夫妻2人還曾因從事「共謀虛開不實
11 統一發票而幫助他人逃漏稅捐」之犯罪行為而遭檢
12 察官提起公訴。因此該3家公司交易行為之真實性
13 即會受到高度質疑。

14 (2).上訴意旨指摘原判決上述判斷理由「違法」，其核心論
15 點有2，分別為：

16 (A).依其在原審法院之舉證結果，本案經剔除之營業成本
17 實際上確有支付，應予核實認列。據以指摘原判決之
18 心證取捨，違反證據法則及經驗法則。

19 (B).再者其至少已證明「所產製之在製產品、如欲到達上
20 市銷售或外銷之階段，工序上必須經過『加工』。而
21 其本身又無此能力，因此『委外加工』之事實必然存
22 在」等情為真正。因此該營業成本一定必須認列，而
23 本案亦無漏稅結果發生，依法不應處以漏稅罰。

24 C.從而有待本院判斷之上訴爭點即為上訴人前開主張是否於
25 法有據。

26 2.本院之判斷：

27 A.本案上訴爭點所涉實證背景之說明：

28 (1).按所得稅法制中所稱之「營業成本」，乃指「經企業銷
29 售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售
30 狀態前所必要」之一切資源耗費。

31 (2).若特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷

售之貨物或勞務「客觀上」亦確有對應之營業成本存在，只是該企業客觀上未盡到稅捐法制（本案中指所得稅法制）所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者。稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依法定標準推計該營業成本金額，以符合「核實課稅原則」之要求。

(3). 又當企業申報之營業成本有多個項目時，如果各該項目之獨立性（即資源耗用需求各自獨立，不相互影響，故不存在重疊認列之可能）得以確認，負責所得稅課徵之稅捐機關即應逐一審查各該營業成本項目支出之真實性及必要性，並在企業申報不實之情況下，以核實或推計之手段，認列該項目之營業成本。

(4). 至於透過推計而得之結果是否可據為漏稅罰構成要件中之「漏稅金額判準」，目前學理上仍有爭議，但目前司法實務上仍予承認，此項法律爭點，同樣涉及本案之法律涵攝，亦有必要先行說明之。

B. 在前開實證背景基礎下，本案中有關確認補稅及裁罰處分是否合法之要件事實，尚有未明。故原判決有「應調查而未調查」之違法情事，無從維持，應廢棄發回，由原審法院更為事實調查，另為適法處理，爰說明如下：

(1). 經查本案上訴人針對99年度營利事業所得稅之報繳，其所列報之下列二筆成本支出，原判決認其申報內容不實，無從依其申報內容核實認列該2筆營業成本29,817,592元（但扣除上訴人主動或被動調減之1,500,000元與13,583元後，剩餘有認列爭議之金額僅餘28,304,009元），其心證無法形成之理由論述，合情合理，實難指為有何違法之處。

(A). 「銷貨成本-貿易-國外」科目項下6,899,042元。

(B). 「其他營業成本」科目項下之22,918,550元。

01 (2).上訴意旨雖堅稱「其已舉證證明該項成本支出之真實性
02 與必要性」云云，但從「金流可疑（進貨價金之支付有
03 回流現象）」、「物流可疑（加工貨物之送交與取回沒
04 有跡證可查）」與「稅上憑證不實（統一發票之開立張
05 數、金額無法與交易相對應）」，加上「進貨對象（元
06 陽公司及川輝公司）無法證明有提供加工服務之人力或
07 物力」，以及「上訴人所舉證人立場公正性值得懷疑」
08 等相關事證綜合以觀，上訴人列報上述營業成本金額之
09 真實性顯然無法取信法院，其所稱「待證事實已經證明
10 」云云，均屬其個人之片面主觀意見，無法推翻原判決
11 此部分「心證無法形成」判斷之合法性。

12 (3).然而依前所述，在「上訴人申報上述營業成本29,817,
13 592元（爭議金額則僅有28,304,009元），無從信為真
14 實」之情況下，尚不能立即導出「上訴人申報之此部分
15 營業成本全然不存在」之事實論斷。而應探究「上訴人
16 所主張之加工內容，是否為其已銷售貨物，要到達可供
17 銷售狀態，所必然需投入之資源耗用」等事實，以決定
18 應否對該營業成本為推計。原判決卻在「沒有仔細探究
19 上訴人所主張之具體代工內容為何」之情況下，遽行推
20 論「上訴人無此代工成本支出」，而認稅捐機關全數否
21 准認列該營業成本為合理，揆諸前開法理說明，其法律
22 適用尚有違法之處。

23 (4).固然依原判決之理由論述（見原判決書第27頁所載），
24 被上訴人至少曾「核實」認列上訴人以下3筆營業成本
25 支出。而該3筆營業成本與本案有爭議之2筆營業成本，
26 成本項目較接近，在經驗法則上，最容易發生「重複認
27 列」情形，因此原判決似用此論述，據以表明「上訴人
28 已銷貨物之營業成本已經認列」。

29 (A).支付予「宜群包裝欣業社」之包裝費1,677,885元。

30 (B).支付予「大田興精密實業有限公司」之包裝費7,207,
31 811元。

01 (C). 支付予「大田興精密實業有限公司」之加工費1,147,
02 635元。

03 (5). 但查：

04 (A). 該3筆營業成本分別列在「推銷-出貨-包裝費用」科
05 目（2筆包裝費）與「其他營業成本」科目（1筆加工
06 費）下，其中包裝費之科目與本案有爭議之「銷貨成
07 本-貿易-國外」科目及「其他營業成本」科目不同，
08 依本院之合理推測，當屬不同之加工事項（此點原審
09 法院未予調查）。另1筆加工費雖與本案前開有爭議
10 之22,918,550元同列於「其他營業成本」科目項下，
11 但「其他營業成本」科目為無法明確歸屬在專屬科目
12 下之雜項科目，列在該雜項下之加工支出內容，依本
13 院之合理推測，可能會有細項上之差異（原審法院同
14 樣未予調查）。

15 (B). 因此即使有以上3筆營業成本認列，也不能遽行推論
16 「該2家企業（指「宜群包裝欣業社」與「大田興精
17 密實業有限公司」）為代工活動內容，已涵蓋本案前
18 開有爭議之2筆營業成本，所對應之代工活動內容」
19 。

20 (C). 從而原審法院仍有「先調查該2筆有爭議營業成本所
21 對應之代工活動具體內容為何，以便與已認列營業成
22 本之代工內容相互比較，確定該等代工內容是否為已
23 認列營業成本之代工活動內容同一（如果同一，上訴
24 人即不得再行重複認列營業成本；但如果不同一，該
25 代工活動又是已銷售貨物到達可供銷售狀態，必須經
26 過工序流程，即有依法推計該代工活動營業成本之必
27 要）」之職權調查義務存在。

28 (6). 通觀原判決之理由論述，顯然對本案有爭議之2筆營業
29 成本，其所對應之「代工活動具體內容」，以及「該代
30 工活動是否為已銷貨物到達可供出售狀態前之必備工序
31 ；與其餘業經被上訴人認列營業成本項下之資源耗用活

動，是否重複」等事關本案處分合法性判斷之重要待證事實，均無論述。則本案中有爭議部分之營業成本，應否依法另為推計認定，即無從為法律判斷。

3.總結以上所述，原判決既有上述「應調查而未調查」之違法事由存在，其違法情事雖未為上訴意旨所明白指摘，但已無從維持，上訴人求予廢棄，自屬有據。且有關原處分合法之基礎事實是否為真正，尚有待進一步之調查，本院無從自為法律判斷，故有將原判決廢棄，發回原審法院更為審理，另為適法裁判之必要。至於「上訴人以刑案尚在繫屬中，基於調查效率考量，聲請停止訴訟」一節，鑑於二案件待證事實之差異性，證據調查取向亦有不同，本案尚無停止訴訟程序之必要，爰一併附此敘明如上。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 1 月 17 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 沈 應 南

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

以上正本證明與原本無異

中 華 民 國 108 年 1 月 18 日

書記官 徐 子 嵐